

*На правах рукописи*



**Левкутняя Тая Виталиевна**

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ РЕЗЕРВОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ  
ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2013

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)

**Научный руководитель**

доктор экономических наук, доцент  
Шевелев Анатолий Евгеньевич

**Официальные оппоненты:**

Зырянова Татьяна Владимировна,  
доктор экономических наук, профессор,  
Уральский институт – филиал ФБГОУ ВПО  
«Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте  
Российской Федерации», зав. кафедрой  
бухгалтерского учета, анализа и аудита

Рябова Елена Вячеславовна,  
кандидат экономических наук,  
ФГАОУ ВПО «Национальный исследова-  
тельский университет «Высшая школа эконо-  
мики», доцент кафедры финансового ме-  
неджмента

**Ведущая организация**

ФГБОУ «Поволжский государственный  
технологический университет»

Защита состоится 25 декабря 2013 г., в 10.00 часов, на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 на базе ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н.Ельцина» адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ауд. М-324.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»

Автореферат разослан \_\_\_\_\_ 2013 г.

Ученый секретарь диссертационного совета, к.э.н.



Ильина А. В.

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время в России общественное питание является одной из привлекательных сфер деятельности, в которую выгодно инвестировать средства. Данная отрасль представлена как большими ресторанными сетями по всей стране, так и небольшими кафе и столовыми, выполняющими множество функций, что определяет их значимость для обеспечения современной жизни. В связи с нарастающей конкурентностью, большим выбором спецификаций организации предприятий питания вопрос обеспечения непрерывности их деятельности актуален.

Для реализации принципа непрерывности деятельности предприятиями общественного питания ограничено используется такой бухгалтерский инструмент как создание резервов, направленных на поддержание нормальной деятельности компании, не учитывается специфика деятельности при их создании. Так, например, резервы, связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью, достаточно широко представлены в научных исследованиях, не актуальны для предприятий общественного питания, вследствие отсутствия этих видов в сфере малого бизнеса.

В составе резервов особую категорию представляют резервы по текущей деятельности. Поскольку отрасль общественного питания предполагает особый технологический процесс, например кулинарную обработку пищевых продуктов, то предприятия этой сферы подвержены специфическим видам риска. Данный фактор существенно влияет на непрерывность их деятельности, и, вследствие этого, требуются резервы, применимые к данным особенностям предприятий.

В известных экономических исследованиях не выработан единый концептуальный подход к формированию комплекса резервов, учитывающий специфику отрасли общественного питания и позволяющий рационально реагировать на риски данной отрасли. Причиной этого являются непонимание руководителями предприятий общественного питания необходимости создания резервов для обеспечения непрерывности их деятельности. Наличие недостаточной исследованности вопросов формирования бухгалтерских резервов на предприятиях общественного питания, отсутствие единой точки зрения на структуру группы рисков предприятий общественного питания, отсутствие методики оценки и учета резервов, а также отсутствие внутреннего контроля резервов требует научной проработки данных вопросов.

Таким образом, в настоящий момент вопросы создания и использования резервов на российских предприятиях общественного питания изучены недостаточно и требуют дальнейших исследований, что определяет актуальность, цель и задачи диссертационного исследования.

**Степень изученности проблемы.** Проблемы функционирования систем учета различных видов деятельности были рассмотрены в трудах российских ученых: П.С. Безруких, Н.А. Бреславцева, В.Г. Гетьман, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, В.Б. Ивашкевич, Е.А. Мизиковский, А.М. Илышев, Н.Н. Илышева, Т.В. Зырянова и др. Среди зарубежных ученых, занимающихся проблемами бухгалтерского учета, отчетности и анализа, следует отметить таких, как Д. Миддлтон, Б. Нидлз, Ж. Ришар, П. Самуэльсон, Э.С. Хендриксен, Р. Энтони и др. Исследования этих ученых имеют большое значение для развития бухгалтерского учета. Однако они рассматривали понятия «резервы», его содержание и порядок учета в бухгалтерии в общем, без отраслевых особенностей деятельности предприятия.

Проблемы обеспечения непрерывности деятельности предприятий описаны в работах таких ученых, как И.Т. Балабанов, П.Г. Грабовый, М.Г. Лапуста, Э.А. Уткин, А.С. Шапкин, А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева и т.д. Данная категория ученых рассматривали такие понятия, как «непрерывность деятельности», «неопределенность», «риск», предлагали способы обеспечения непрерывности деятельности предприятий. Однако, рассмотренные виды рисков и их классификация в основном не применима к предприятиям общественного питания, и поэтому требуются дальнейшие научные исследования.

Изучением бухгалтерского учета финансовых резервов занимались ряд зарубежных и отечественных авторов таких, как Р.Адамс, Й. Бетге, Д. Миддлтон, Р. Энтони, С.В. Романова, Л.Т. Гиляровская, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Л.Р. Робинсон, А.П. Рудановский, И.М. Агеев, Л.А. Мельникова, Е.В. Рябова, Е.А. Попова и др. Ученые давали понятия «резервы», предлагали их оценку и учет разных видов деятельности предприятий, однако, данные специалисты рассматривали резервы для предприятий в общем либо применительно к отдельным отраслям деятельности предприятий. В связи с этим сформированы различные подходы, практически неприменимые к сфере общественного питания.

Несмотря на большое количество трудов в области бухгалтерского учета резервов, можно говорить об отсутствии единого подхода к формированию, учету и контролю комплекса резервов, что позволяет определить цель дальнейшего исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель данного исследования заключается в совершенствовании бухгалтерского учета и внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания для обеспечения непрерывности их деятельности.

Поставленная цель достигается посредством решения следующих задач:

- 1) уточнить понятия, используемые при обеспечении непрерывности деятельности, и предложить процесс обработки учетной информации с использованием резервов, обеспечивающий реализацию данного принципа;
- 2) выявить порядок формирования группы резервов, отражающих особенности деятельности предприятий общественного питания, на основании риск-ориентированного подхода;
- 3) предложить методический подход к оценке, бухгалтерскому учету и отражению в отчетности группы резервов, обеспечивающих непрерывность деятельности предприятий общественного питания;
- 4) разработать методику внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания.

**Объект исследования** – бухгалтерский учет и внутренний контроль на предприятиях общественного питания.

**Предмет исследования** – теоретические и методические вопросы бухгалтерского учета и внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания.

**Область исследования.** Выбранная тема исследования соответствует паспорту ВАК по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях всех сфер и отраслей», п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии».

**Теоретической и методологической основой** диссертации, определившей направления и подходы исследования, послужили работы отечественных и зарубежных ученых в области теории, методологии и организации бухгалтерского учета, внутреннего контроля и резервирования, а так же их применения на практике коммерческих организаций.

**Информационной базой исследования** явились нормативно-правовые документы, регулирующие учет в России; статистические и информационно-аналитические данные Федеральной службы государственной статистики по

предприятиям общественного питания Челябинской области; материалы, опубликованные в специализированной периодической печати и научной литературе; информационные ресурсы сети Интернет; данные финансовой отчетности предприятий общественного питания, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации.

**Методы исследования.** Работа по совершенствованию бухгалтерского учета и внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания для обеспечения непрерывности их деятельности велась на принципах комплексного и системного подхода с использованием логического и экономического анализа, наблюдения, сравнения и группировки.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в разработке теоретических положений и обосновании практических рекомендаций по бухгалтерскому учету и внутреннему контролю резервов на предприятиях общественного питания с целью реализации принципа непрерывности деятельности.

Основные положения диссертационного исследования, которые характеризуют научную новизну и выносятся на защиту:

1) уточнены содержания понятий «непрерывность деятельности предприятий общественного питания», «резервный комплекс», «специальные резервы», и разработана процедура обработки учетной информации предприятий общественного питания, основанная на формировании резервного комплекса, который необходим для обеспечения непрерывности деятельности организации общественного питания;

2) предложен порядок формирования группы специальных резервов, основанный на риск-ориентированном подходе и зависящий от факторов соблюдения правил оказания услуг общественного питания, санитарно-гигиенических правил, предъявляемых к предприятию, к продукции, к ее транспортировке и хранению;

3) разработан методический подход к оценке, бухгалтерскому учету и отражению в бухгалтерской отчетности группы специальных резервов, включающий расчет процентного и стоимостного показателей, основанных на размере составленной сметы, проценте естественной убыли и порчи продукции;

4) предложена методика и разработано типовое Положение о внутреннем контроле резервов предприятий общественного питания, позволяющие осуществлять контроль назначения, оценки, ведение бухгалтерского учета и отражения в отчетности специальных резервов.

**Практическая значимость исследования.** Полученные результаты проведенного диссертационного исследования могут быть рекомендованы для применения в экономической практике деятельности организаций общественного питания. Это позволит данным хозяйствующим субъектам повысить уровень защиты от влияния негативных факторов рыночной сферы и обеспечивать непрерывность их деятельности.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе по дисциплинам, включающим вопросы организации бухгалтерского учета резервов на предприятиях общественного питания и обеспечения непрерывности их деятельности.

Полученные результаты могут быть использованы в качестве информационных материалов для руководителей и главных бухгалтеров предприятий общественного питания при осуществлении хозяйственной деятельности.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения диссертационного исследования были представлены на Международной научно-практической конференции «Экономика и бизнес: взгляд молодых» (Челябинск, 2008–2012 г.г.); Международной научно-практической конференции «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства» (Челябинск, 2011–2013 г.г.); IV Всероссийской научно-практической конференции «Перспективы развития современной России: экономический, социальный, философский, правовой аспекты» (Саратов, 2011 г.); Международном молодежном научном форуме «Молодежь для науки: разработка и перспективы» (Гомель, Беларусь, 2012 г.); VI Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития экономики в условиях модернизации» (Саратов, 2012 г.); VIII Международная научно-практическая конференция «Образование и наука на XXI век» (София, Болгария, 2012 г.).

Предложенные в диссертационном исследовании подходы апробированы в ООО «Дженирал Фуд», о чем свидетельствуют справка о внедрении.

Практическая значимость работы подтверждается актом Министерства экономического развития Челябинской области.

Материалы диссертационного исследования включены в дисциплины «Риски в бухгалтерском учете», «Хозяйственные риски» и «Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания», что подтверждено соответствующим актом.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертации автором опубликовано 15 работ общим объемом 4,52 печ.л., в том числе авторских –

3,38 печ.л., из них 5 статей объемом 2,2 печ.л. опубликованы в ведущих рецензируемых журналах согласно требованиям ВАК РФ.

**Объем и структура работы.** Основное содержание диссертации изложено на 142 страницах машинописного текста (без учета приложений). Предмет, цель и задачи исследования определили структуру диссертации, которая состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и 4 приложений, содержит 9 рисунков и 25 таблиц. Библиографический список включает 149 источников.

Во Введении работы обоснована актуальность темы исследования (рис.1), определены предмет и объект исследования, сформулированы цель и задачи, раскрыта научная новизна результатов, их теоретическая и практическая значимость.

В первой главе «Роль резервов в обеспечении непрерывности деятельности предприятий общественного питания» были рассмотрены особенности деятельности и бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания, связанные с особенностями их технологического процесса. Определена необходимость создания резервного комплекса для покрытия возможных потерь от специфических в данной отрасли рисков с целью поддержания непрерывности деятельности.

Во второй главе «Формирование резервного комплекса на предприятиях общественного питания» предложен резервный комплекс для предприятий общественного питания; определен порядок формирования группы специальных резервов; выявлены методические особенности оценки, отражения в учете и отчетности резервов на предприятиях общественного питания.

В третьей главе «Методика внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания» предложена последовательность действий для осуществления внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания, представленная в Положении о системе внутреннего контроля резервов, которая позволяет осуществлять контроль выбора резервов и его параметров с учетом особенностей деятельности.

В Заключении содержатся основные выводы и результаты диссертационного исследования.



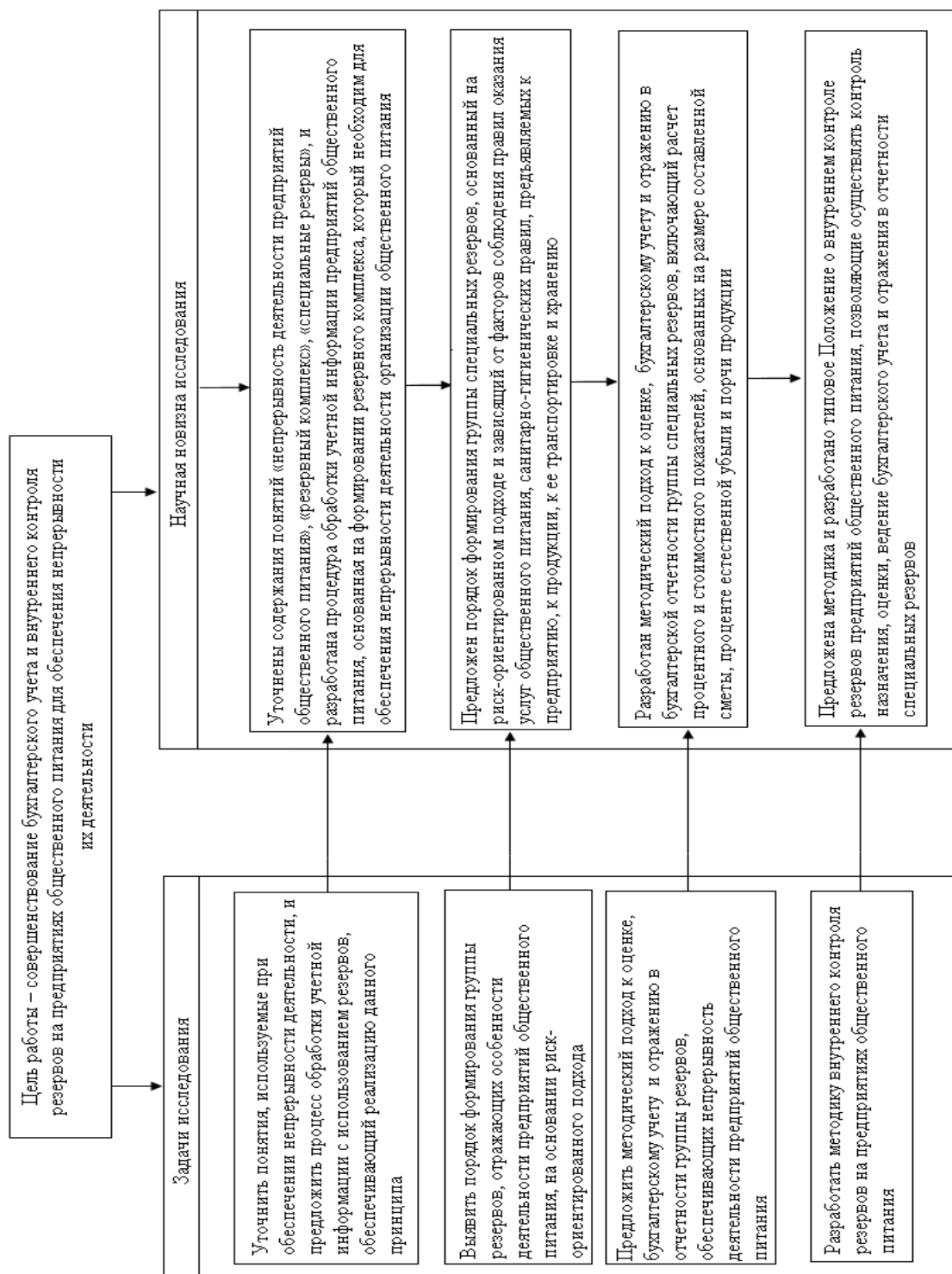


Рис.1. Логическая блок-схема диссертационного исследования

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

**1. Уточнены содержание понятий «непрерывность деятельности предприятий общественного питания», «резервный комплекс», «специальные резервы», и разработана процедура обработки учетной информации предприятий общественного питания, основанная на формировании резервного комплекса, который необходим для обеспечения непрерывности деятельности организации общественного питания.**

Неопределенность деятельности предприятий общественного питания обуславливает необходимость создания резервов для покрытия возможных потерь с целью поддержания непрерывной деятельности. Под *непрерывностью деятельности предприятия общественного питания* следует понимать способность предприятия общественного питания непрерывно поддерживать технологические процессы по кулинарной обработке пищевых продуктов и приготовлению продукции, при отсутствии у него намерения ликвидации или прекращения деятельности.

Для реализации принципа непрерывности деятельности предприятий общественного питания необходимо применять *резервный комплекс* – комплекс, состоящий из группы известных и специальных резервов, для создания которого предприятие использует счета для бухгалтерского учета резервов, производит их оценку и определяет необходимые действия по процедурам бухгалтерского учета и отражения в отчетности.

Под *специальными резервами* автором понимаются резервы, отражающих особенности деятельности предприятий общественного питания, создаваемые для покрытия возможных потерь, связанных с технологическими процессами по кулинарной обработке пищевых продуктов и приготовлению продукции, несоблюдением санитарно-гигиенических правил и т.п.

В процессе деятельности предприятия общественного питания получают информацию, как из внешних источников, так и из внутренних. Под информацией, получаемой из внешних источников, понимаются документы от покупателей, поставщиков, налоговых органов и т.п., а из внутренних – документы, создаваемые внутри предприятия его различными структурными подразделениями.

Процедура обработки учетной информации включает следующие действия (рис.2):



6) формирование резервного комплекса: в зависимости от идентифицируемого риска определяются необходимые резервы, их размер, выбор счета для бухгалтерского учета;

7) регистрация на счетах бухгалтерского учета и в сводных ведомостях;

8) система внутреннего контроля резервов, предполагающая оценку эффективности резервного комплекса. В случае если при проведении внутреннего контроля выявлена неэффективность резервного комплекса, проводится корректировка исходных показателей для создания резервов;

9) составление бухгалтерской отчетности.

Использование при обработке учетной информации предприятий общественного питания предложенной процедуры, основанной на создании резервного комплекса, будет способствовать снижению присущих данной отрасли рисков, обеспечивая при этом реализацию принципа непрерывности деятельности. Для создания эффективного резервного комплекса необходимо определить порядок формирования группы резервов.

**2. Предложен порядок формирования группы специальных резервов, основанный на риск-ориентированном подходе и зависящий от факторов соблюдения правил оказания услуг общественного питания, санитарно-гигиенических правил, предъявляемых к предприятию, к продукции, к ее транспортировке и хранению.**

Особенностью предприятий общественного питания является наличие таких требований, возложенным обществом и государством и влияющих на их деятельность, как наличие необходимых лицензий, установленных законом; сертификация продукции общепита; санитарно-гигиенические правила; правила оказания услуг общественного питания.

Так, несоблюдение правил оказания услуг общественного питания, санитарно-гигиенических правил к предприятию и к продукции может повлечь обращение клиентов и проверку санитарно-эпидемиологической станцией, которая, в свою очередь, может наложить штраф или вообще закрыть предприятие. Несоблюдение правил транспортировки и хранения продукции может повлечь изменение потребительских свойств и ее порчу. Указанные факторы влекут за собой хозяйственные риски предприятий общественного питания, которые влияют на непрерывность их деятельности.

В связи с этим уточнен порядок формирования группы резервов, используемых при построении резервного комплекса, который включает в себя следующие действия:

1) определение особенностей деятельности предприятий общественного питания;

2) идентификация и качественная оценка риска, вызванного данными особенностями;

3) определение необходимого резерва с использованием классификации резервов.

Различные ситуации, связанные с особенностями деятельности предприятий общественного питания, создают особые виды риска. В зависимости от ситуации с рядом рисков можно смириться, а с рядом других рисков нужно предпринять действия, чтобы уменьшить нежелательные последствия. Рассмотрим соответствие особенностей деятельности предприятий общественного питания, риска и резерва (табл. 1).

Таблица 1

Соответствие особенностей деятельности предприятий общественного питания, риска и резерва

Особенности деятельности предприятий общественного питания	Вид риска	Вид резерва
Технология обработки и производства продукции	Риски нарушения технологии кулинарной обработки пищевых продуктов и производства продукции	Резервы предстоящих расходов, связанные с производственной деятельностью предприятий общественного питания
	Риски нарушения санитарно-гигиенических правил	Резерв под условные факты хозяйственной деятельности
Использование продовольственного сырья	Риски использования некачественного сырья или истечение срока годности	Резерв под условные факты хозяйственной деятельности
	Риск уменьшения исходного сырья	Резервы на естественную убыль
Короткий срок хранения и реализации продукции	Риск порчи продукции	Резервы под порчу продукции
Принятие на комиссию товаров	Риск порчи или недостачи полученной на комиссию продукции	Резерв под выданные гарантии
Реализация сразу нескольких способов сбыта продукции (вида деятельности)	Риск неправильного выбора спецификации предприятия	Резерв, связанный с неправильным выбором спецификации предприятия
	Риск прекращения какого-либо способа реализации (вида деятельности)	Резерв под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности

На основе проведенного анализа резервов предприятий общественного питания был сделан вывод о том, что необходима их систематизация для правиль-

ного их выбора при проведении процедуры обработки учетной информации. В связи с этим на рисунке 3 предложена классификация резервов, используемых при построении резервного комплекса для предприятий общественного питания, сгруппированных в зависимости от вида деятельности: текущей, финансовой и инвестиционной, а также от их отношения к группе известных резервов или специальных.

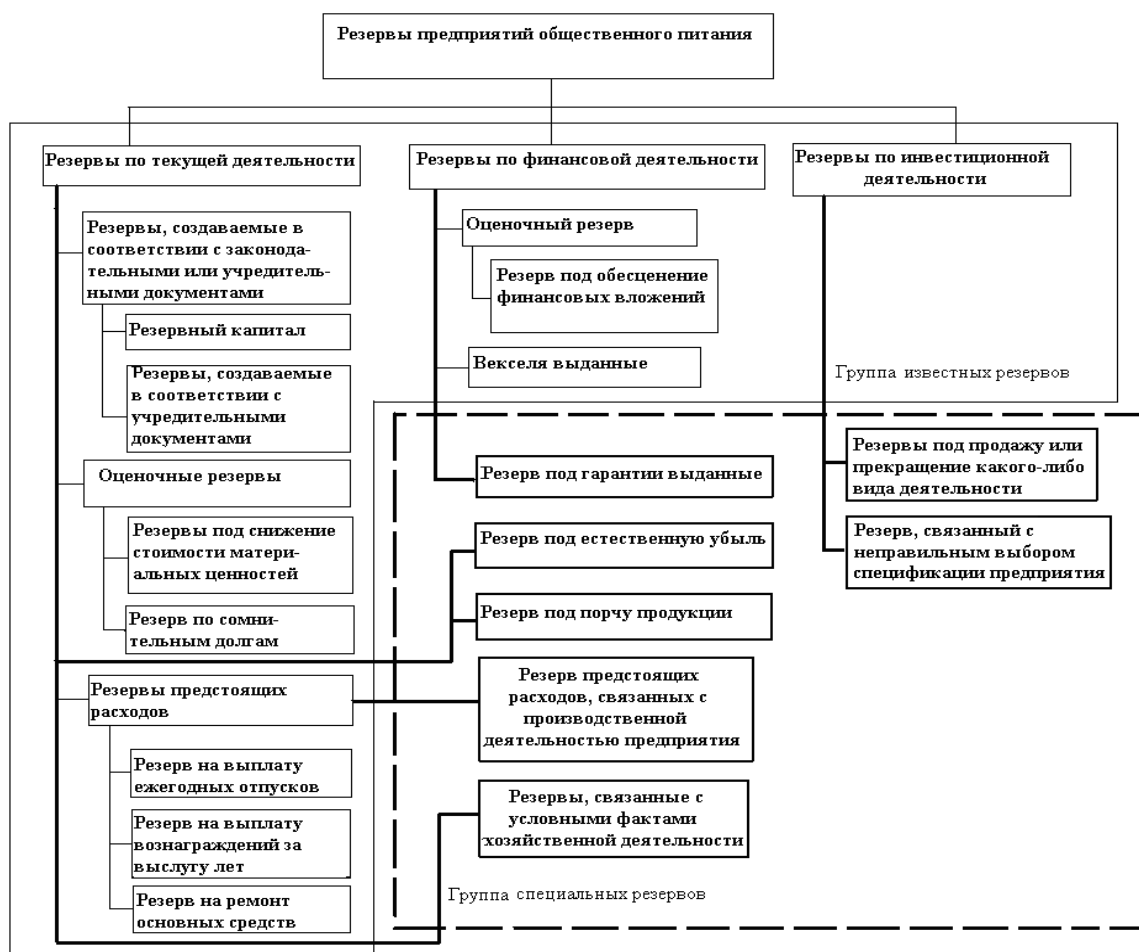


Рис. 3. Классификация резервов предприятий общественного питания

В таблице 2 раскрыта характеристика группы специальных резервов, отражающих особенности предприятий общественного питания.

Таблица 2

Характеристика группы специальных резервов предприятий общественного питания

№ п/п	Название резерва	Краткая характеристика
1	Резерв под гарантии выданные	Данный резерв создается при принятии на комиссию товар на реализацию. Такие операции в лучшем случае учитываются на забалансовых счетах, хотя, таким образом выданная гарантия ограничивает права использования своего имущества в размере выданной гарантии на срок действия договора

№ п/п	Название резерва	Краткая характеристика
2	Резерв под естественную убыль	Данный резерв важен для предприятий данной отрасли торговли, так как большую долю занимают товарно-материальные ценности, которые имеют свойство уменьшаться под воздействием внешних факторов
3	Резерв под порчу продукции	Часто в деятельности предприятий общественного питания, особенно столовых и кафе, возникает следующая ситуация – приготовили блюд больше, чем продали, а срок реализации и хранения короткий. Приходится списывать порчу непроданной продукции на расходы, иногда эти суммы существенные, поэтому под этот риск создается данный резерв
4	Резерв предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания	Данный резерв создается для снижения таких производственных рисков, как нарушение технологии приготовления блюд, сбой в работе оборудования и др.
5	Резервы, связанные с условными фактами хозяйственной деятельности	Данный резерв создается, так как использование пищевых продуктов в производстве и выпуск готовых блюд очень рискованно, может попасться некачественное сырье либо нарушены технология производства, санитарно-гигиенические правила, которые повлияют на качество конечного продукта, таким образом стать причиной судебного разбирательства, разногласий с органами Роспотребнадзора и т.д.
6	Резерв, связанный с неправильным выбором спецификации предприятия	Данный резерв создается в начале деятельности предприятия, когда руководство не уверено, что выбранная спецификация предприятия будет пользоваться спросом
7	Резерв под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности	Данный резерв создается до запуска нового проекта предприятия, когда руководство не уверено, что он будет прибыльным

Предложенный порядок формирования группы резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания, основанный на риск-ориентированном подходе, позволит сформировать эффективный резервный комплекс для обеспечения непрерывности деятельности. Для построения резервного комплекса необходимо выбрать счет бухгалтерского учета резервов, определить оценку, порядок формирования и использования.

**3. Разработан методический подход к оценке, бухгалтерскому учету и отражению в бухгалтерской отчетности группы специальных резервов, включающий расчет процентного и стоимостного показателей, основанных на размере составленной сметы, проценте естественной убыли и порчи продукции.**

Резервный комплекс формируется из группы известных резервов и группы специальных резервов, отражающих особенности деятельности предприятий общественного питания. Для известных резервов порядок бухгалтерского учета и оценки закреплён в нормативных документах. Для предложенной автором группы специальных резервов данной методики не разработано.

Методика оценки и бухгалтерского учета группы резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания, предлагается для каждого отдельного вида резерва. Это обусловлено необходимостью учета влияния рисков разных видов деятельности и отсутствием единой базы для начисления.

Предложенная автором методика включает следующие этапы.

#### 1. Оценка специальных резервов.

В общем виде формулу для расчета резерва можно представить следующим образом (1):

$$\text{Резерв} = \sum \text{ПП}_i * \text{СП}_i * k_{\text{знач}}, \quad (1)$$

где  $\text{ПП}_i$  – процентный показатель;

$\text{СП}_i$  – стоимостной показатель;

$k_{\text{знач}}$  – коэффициент значимости.

В таблице 3 для каждого вида резервов приведены значения показателей формулы (1).

Таблица 3

Оценка группы резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания

№ п/п	Вид резерва	Процентный показатель, %	Стоимостной показатель, руб.
1	Резерв под гарантии выданные	100	Сумма договора комиссии
2	Резерв под естественную убыль	Средний процент товарных потерь в пределах естественной убыли (У) по отношению к товарообороту прошлого периода	Товарооборот отчетного периода
3	Резерв под порчу продукции	Средний процент порчи непроданной продукции по отношению к товарообороту прошлого периода	Товарооборот отчетного периода
4	Резерв под условные факты хозяйственной деятельности	Вероятность наступления отрицательного исхода незавершенных разбирательств	Сумма к выплате, при отрицательном исходе незавершенных разбирательств



№ п/п	Вид резерва	Процентный показатель, %	Стоимостной показатель, руб.
5	Резерв предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания	100	Сумма сметы прогнозируемых расходов
6	Резерв, связанный с неправильным выбором спецификации предприятия	100	Сумма сметы прогнозируемых расходов
7	Резерв под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности	100	Сумма сметы прогнозируемых расходов

Примечание:

Размер естественной убыли товарно-материальных ценностей (ТМЦ) для розничной торговли определяется по уже известной в специальной литературе формуле, куда внесены некоторые уточнения, применяемые на предприятиях общественного питания:

$$У = У_n + У_p - У_v - У_k, \quad (2)$$

где  $У_n$  – естественная убыль на фактические остатки ТМЦ в кладовых на начало отчетного периода (по данным предыдущей инвентаризации);

$У_p$  – сумма естественной убыли на поступившие в отчетном периоде ТМЦ (исчисляется по приходным документам на поступившие товары и сырье);

$У_v$  – сумма естественной убыли на следующие выбывшие ТМЦ:

- возвращенные поставщикам (вследствие некачественного сырья или товаров);
- списанные по актам вследствие порчи, снижения качества;
- списанные по актам вследствие естественной убыли при приготовлении блюд;

$У_k$  – естественная убыль на фактический остаток ТМЦ в кладовых на конец отчетного периода.

Коэффициент значимости того или иного специального резерва определяется руководством предприятия общественного питания самостоятельно.

Сумма создаваемых резервов определяется также самостоятельно, но рекомендуемая величина не более 10...30% от выручки за предшествующий период.

Решение о создании резервов принимается руководством предприятия по итогам отчетного периода (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря), а по резервам, связанным с неправильным выбором спецификации предприятия, предлагается принимать в начале работы предприятия до запуска проекта, при наличии сомнений о его успешной реализации.

Также у руководства предприятий общественного питания есть возможность пересмотра созданного резерва, его размера по итогам отчетного периода. Если принято решение о недостаточности величины резерва, то его доначисляют, если, наоборот, об избыточности, то его корректируют с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

## 2. Бухгалтерский учет специальных резервов.

Бухгалтерские записи по формированию и использованию группы резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания, представлены в таблице 4.

Учет резервов, связанных с неправильным выбором профиля предприятия, и под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности, осуществляется по аналогии с учетом резерва предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания.

Таблица 4

Бухгалтерские записи по формированию и использования специфических резервов

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
<i>Резерв под гарантии выданные (счет 92 «Резерв под гарантии выданные»)</i>			
1	начислен резерв под выданные гарантии	91-2	92
2	списание резерва в случае выполнения обязательства	92	91-1
3	списание резерва в случае невыполнения обязательства	92	76
<i>Резерв под естественную убыль (счет 93-1 «Резерв под естественную убыль»)</i>			
4	начисление резерва под естественную убыль ежемесячно на сумму отчислений	20	93-1
5	отражена недостача товарно-материальных ценностей	94	10,41,43
6	списана недостача ТМЦ в пределах норм естественной убыли	93-1	94
<i>Резерв под порчу непроданной продукции (счет 93-2 «Резервы под порчу продукции»)</i>			
7	начисление резерва под порчу продукции ежемесячно на сумму отчислений	20	93-2
8	отражена недостача товарно-материальных ценностей	94	10,41,43
9	списана недостача ТМЦ сверх норм естественной убыли в пределах созданного резерва	93-2	94
<i>Резерв под условные факты хозяйственной деятельности (счет 95 «Резервы под условные факты хозяйственной деятельности»)</i>			
10	начислен резерв под условные факты хозяйственной деятельности на сумму претензий по незавершенным разбирательствам	91-2	95
11	списание резерва в случае разрешения разбирательств в пользу предприятия	95	91-1
12	списание резерва в случае разрешения разбирательств не в пользу предприятия	95	76
<i>Резерв предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания (счет 96-1 «Резервы предстоящих расходов, связанные с производственной деятельностью предприятий общественного питания»)</i>			

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
13	начисление резерва предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания ежемесячно на сумму отчислений	20	96-1
14	Списание расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания, за счет созданного резерва	96-1	10, 76
15	Списание резерва в случае отсутствия предполагаемых расходов	96-1	91-1

### 3. Отражение в отчетности специальных резервов.

Специальные резервы, как и все объекты бухгалтерского учета, используются при формировании бухгалтерской отчетности предприятий.

В бухгалтерском балансе (форме ф-1) специальные резервы отражаются в строках 1540 «Оценочные обязательства» и 1550 «Прочие обязательства», а в отчете о прибылях и убытках (форме ф-2) специальные резервы отражаются в строках 2120 «Себестоимость продаж» и 2350 «Прочие расходы».

Для представления информации о группе резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания, в бухгалтерской отчетности автором предложено добавить таблицу 10 «Резервы предприятия» в Пояснения (приложения) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. В таблице 5 представлен пример заполнения предлагаемой формы по данным ООО «Дженирал Фуд».

Таблица 5

Резервы предприятия

Наименование показателя	Код	Остаток на начало	Начислено	Списано	Остаток на конец
Резерв под гарантии выданные	5950	15000	1000	—	16000
Резерв под естественную убыль	5960	8500	2500	3800	8200
Резерв под порчу непроданной продукции	5965	28000	18500	17500	29000
Резерв под условные факты хозяйственной деятельности	5970	—	25000	—	25000
Резерв предстоящих расходов, связанных с производственной деятельностью предприятий общественного питания	5980	—	—	—	—
Резерв, связанный с неправильным выбором спецификации предприятия	5985	35000	—	35000	—
Резерв под продажу или прекращение какого-либо вида деятельности	5990	—	—	—	—

На основании предложенного методического подхода к оценке, бухгалтерскому учету и отражению в отчетности группы специальных резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания, была разработана типовая учетная политика для целей бухгалтерского учета, которая служит рекомендацией по организации бухгалтерского учета для предприятий данной отрасли. Для проверки правильности формирования резервного комплекса необходимо разработать методику внутреннего контроля резервов.

**4. Предложена методика и разработано типовое Положение о внутреннем контроле резервов предприятий общественного питания, позволяющие осуществлять контроль назначения, оценки, бухгалтерского учета и отражения в отчетности специальных резервов.**

На предприятиях общественного питания важно правильно построить риск-ориентированную систему внутреннего контроля, которая позволит своевременно выявлять риски и снижать их влияние на непрерывность деятельности.

В связи с этим нами предложена методика внутреннего контроля резервов предприятий общественного питания, состоящая из нескольких этапов (рис. 4):

- 1) проверка выбора резервов;
- 2) проверка оценки резервов;
- 3) проверка бухгалтерского учета резервов;
- 4) оценка эффективности формирования резервного комплекса (способности резервного комплекса снижать риски) и, в случае неэффективности, проведение корректирующих действий.

При проверке резервного комплекса очень важно проверить соответствие выявленных рисков и сформированных резервов, определить правильность расчета величины резервов, их использование. Для этого предложено осуществлять контроль с помощью анализа выявленных рисков и сопоставления оценки созданного резерва с рекомендованной максимальной величиной резерва, которая находится в диапазоне 10...30% от выручки предприятия отчетного периода.

После проведения контрольных процедур проводится контроль мероприятий и оценка результата. По результатам проверки принимается решение об эффективности или неэффективности резервного комплекса. Если руководитель принял неверное решение по минимизации рисков предприятия, то контрольные процедуры покажут недостаток формирования резервного комплекса.

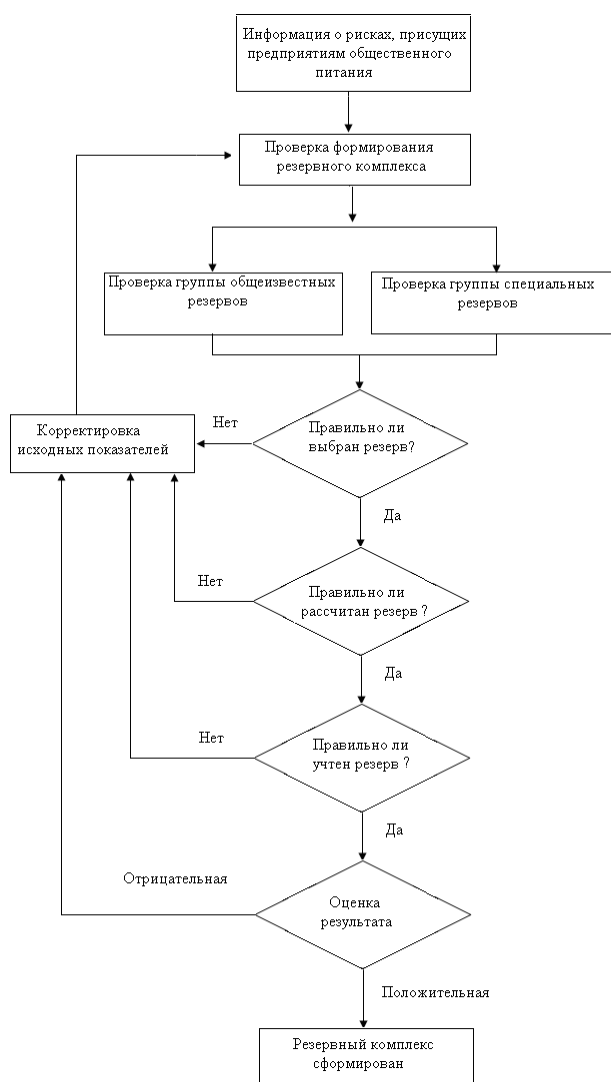


Рис. 4. Методика внутреннего контроля резервов на предприятии общественного питания

Оценку эффективности формирования резервного комплекса предложено проводить как качественным методом с помощью тестов, так и количественным через расчет показателя достаточности резервов (3):

$$K_{др} = \frac{\sum P}{\sum ПР}, \quad (3)$$

где  $P$  – сумма резервов;

$ПР$  – расходы, под которые создавались резервы.

Если показатель достаточности находится в пределах 0,5...1, то созданный резервный комплекс считается эффективным, если менее 0,5, то считается недостаточным, если более 1, то считается избыточным.

Подробная методика внутреннего контроля резервов представлена в типовом «Положении о внутреннем контроле резервов на предприятии общественного питания», разработанной автором. Данный документ включает следующие разделы: общие положения (даны нормативные документы, в соответствии

с которыми создается система внутреннего контроля резервов, понятие системы внутреннего контроля резервов); цель и задачи внутреннего контроля; организация, методы и виды контроля; заключительные положения. Положение о внутреннем контроле резервов позволяет организовывать предприятиям общественного питания эффективную систему внутреннего контроля резервов и позволит своевременно выявлять и устранять недостатки формирования резервного комплекса с целью обеспечения непрерывности деятельности предприятия.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Результаты диссертационного исследования направлены на развитие теоретических положений и обоснование практических рекомендаций по бухгалтерскому учету резервов и их внутреннему контролю на предприятиях общественного питания с целью обеспечения непрерывности их деятельности.

Разработана процедура обработки учетной информации предприятий общественного питания, основанная на создании резервного комплекса и направленная на обеспечение непрерывности их деятельности.

Обосновано, что основными элементами резервного комплекса предприятий общественного питания является группа резервов, отличающихся от представленных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций тем, что учитывают особенности предприятий общественного питания, связанные с обработкой, хранением и транспортировкой продукции.

Систематизированы особенности деятельности предприятий общественного питания и определено их влияние на резервный комплекс при выборе резервов.

На основании предложенных методических рекомендаций для оценки и бухгалтерского учета группы резервов, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания была разработана учетная политика для целей бухгалтерского учета.

Предложена процедура внутреннего контроля резервов на предприятиях общественного питания, позволяющая осуществлять контроль оптимальности выбора резерва и его размер с целью поддержания непрерывности деятельности предприятия.

## **ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

В изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет резервов на предприятиях общественного питания / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутная // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2012. – Вып. 21. – №9 (268). – С.95–99 (0,48 п.л., в том числе авторские 0,24 п.л.).

2. Шевелев, А.Е. Резервы как объект бухгалтерского учета / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутная // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – №3; URL: [www.science-education.ru/103-6428](http://www.science-education.ru/103-6428) (дата обращения: 07.02.2013). (электронный сборник, 0,48 п.л., в том числе авторских 0,24 п.л.)

3. Левкутная, Т.В. Обеспечение непрерывности деятельности предприятий общественного питания: бухгалтерские аспекты / Т.В. Левкутная // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2013. – Том 7. – №1. – С.72–76 (0,38 п.л.).

4. Шевелев, А.Е. Риски в бухгалтерском учете предприятий общественного питания / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутная // Современные проблемы науки и образования. – 2013. – №1; URL: [www.science-education.ru/107-8495](http://www.science-education.ru/107-8495) (дата обращения: 28.02.2013). (электронный сборник, 0,48 п.л., в том числе авторских 0,24 п.л.)

5. Левкутная, Т.В. Система внутреннего контроля на предприятиях общественного питания / Т.В. Левкутная // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2013. – Том 7. – №2. – С.104–108 (0,38 п.л.)

В других изданиях:

6. Кувшинов, М.С. Влияние порядка формирования резервов на инвестиционную привлекательность предприятий / М.С. Кувшинов, Т.В. Левкутная // Экономика и бизнес взгляд молодых: сборник материалов Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов, 30 октября 2008 г. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2008. – С.71–74 (0,24 п.л., в том числе авторские 0,1 п.л.).

7. Левкутная, Т.В. Система внутреннего контроля в организациях общественного питания / Т.В. Левкутная // Экономика и бизнес взгляд молодых: сборник материалов Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов, 17 ноября 2009 г. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2009. – С. 308–310 (0,24 п.л.).

8. Левкутная, Т.В. Риски на предприятиях общественного питания / Т.В. Левкутная, И.С. Ситчихина // Экономика и бизнес взгляд молодых: сборник материалов Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов, 18 ноября 2010 г. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2010. – С.96–99 (0,24 п.л., в том числе авторские 0,2 п.л.).

9. Левкутняя, Т.В. Особенности деятельности предприятий общественного питания / Т.В. Левкутняя // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства: сборник материалов IX международной научно-практической конференции, 22 апреля 2011 г. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2011. – С. 121– 123 (0,22 п.л.).

10. Шевелев, А.Е. Исторические аспекты развития резервов предприятий / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутняя // Перспективы развития современной России: экономический, социальный, философский, правовой аспекты: сборник материалов IV всероссийской научно-практической конференции / Отв. Ред. Проф. В.И. Долгий. – Саратов: ООО Издательство «КУБиК», 2011. – С. 226-229 (0,24 п.л., в том числе авторские 0,12 п.л.).

11. Шевелев, А.Е. Общественное питание в Челябинской области / А.Е. Шевелев, Т.В. Левкутняя // Экономика и бизнес взгляд молодых: сборник материалов Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов, 24 ноября 2011 г. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2011. – С.249–251 (0,24 п.л., в том числе авторские 0,12 п.л.).

12. Левкутняя, Т.В. Налогообложение предприятий общественного питания / Т.В. Левкутняя // Молодежь для науки: разработки и перспективы: материалы международного молодежного научного форума/ редкол.: Г.С. Митюрич [и др.]; под науч. ред. д-ра экон. наук, профессора Г.С. Митюрича. - Гомель: учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2012. – С.215–218 (0,18 п.л.).

13. Левкутняя, Т.В. Проблемы предприятий общественного питания как отрасли малого бизнеса / Т.В. Левкутняя // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства: сборник материалов X международной научно-практической конференции, 21–23 мая 2012. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2012. – С.122-124 (0,24 п.л.).

14. Левкутняя, Т.В. Классификация предприятий общественного питания/ Т.В. Левкутняя // Актуальные проблемы и перспективы развития экономики в условиях модернизации: Материалы VI Международной научно-практической конференции / Под общей редакцией М.И. Абрамовой. – Саратов: ИЦ «Наука», 2012. – Ч.2. – С.102-104 (0,24 п.л.).

15. Левкутняя, Т.В. Резервы в бухгалтерском учете предприятий общественного питания / Т.В. Левкутняя // Образование и наука в XXI веке: материалы 8-й международной научно-практической конференции. Том 6. Экономика. – София: «Бял Град-БГ» ООД. – 2012. – С.39-45 (0,24 п.л.).



Левкутная Тая Виталиевна

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ РЕЗЕРВОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ  
ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Издательский центр Южно-Уральского государственного университета

Подписано в печать 19.11.2013. Формат 60×84 1/16. Печать цифровая.  
Усл. печ. л. 1,39. Тираж 120 экз. Заказ 510.

Отпечатано в типографии Издательского центра ЮУрГУ.  
454080, г. Челябинск, пр. им. В.И. Ленина, 76.